



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19.11.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1721

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, κατά: α) των υπ' αριθ. και οριστικών προσδιορισμών προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα, β) των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) αντίστοιχα, γ) των υπ'

αριθ. και οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα και δ) των υπ' αριθ. και οριστικών προσδιορισμών προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Τους υπ' αριθ. και οριστικούς προσδιορισμούς προστίμων επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα, β) τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) αντίστοιχα, γ) τους υπ' αριθ. και οριστικούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα και δ) τους υπ' αριθ. και οριστικούς προσδιορισμούς προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 29.420,00 €, λόγω λήψης εννέα (9) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 73.550,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα των κάτωθι:

ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ ΜΕ Φ.Π.Α.
.....	3.000,00 €	690,00 €	3.690,00 €
.....	5.500,00 €	1.265,00 €	6.765,00 €
.....	5.000,00 €	1.150,00 €	6.150,00 €
.....	8.600,00 €	1.978,00 €	10.578,00 €
.....	16.750,00 €	3.852,50 €	20.602,50 €
.....	22.500,00 €	5.175,00 €	27.675,00 €

.....	10.000,00 €	2.300,00 €	12.300,00 €
.....	2.000,00 €	460,00 €	2.460,00 €
.....	200,00 €	46,00 €	246,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	73.550,00 €	16.916,50 €	90.466,50 €

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 36.440,00 €, λόγω λήψης δεκαέξι (16) εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 91.100,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα των κάτωθι:

ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΑΞΙΑ ΜΕ Φ.Π.Α.
.....	17.000,00 €	3.910,00 €	20.910,00 €
.....	7.000,00 €	1.610,00 €	8.610,00 €
.....	5.000,00 €	1.150,00 €	6.150,00 €
.....	4.500,00 €	1.035,00 €	5.535,00 €
.....	6.700,00 €	1.541,00 €	8.241,00 €
.....	6.750,00 €	1.552,50 €	8.302,50 €
.....	1.520,00 €	349,60 €	1.869,60 €
.....	1.030,00 €	236,90 €	1.266,90 €
.....	1.000,00 €	230,00 €	1.230,00 €
.....	18.000,00 €	4.140,00 €	22.140,00 €
.....	5.000,00 €	1.150,00 €	6.150,00 €
.....	2.000,00 €	460,00 €	2.460,00 €
.....	2.000,00 €	460,00 €	2.460,00 €
.....	1.500,00 €	345,00 €	1.845,00 €
.....	7.000,00 €	1.610,00 €	8.610,00 €
.....	5.100,00 €	1.173,00 €	6.273,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	91.100,00 €	20.953,00 €	112.053,00 €

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 14.670,00 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 15.581,00 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 30.251,00 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 73.550,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 20.750,69 €, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) 22.039,30 €, δη σύνολο

φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 42.789,99 €, κατόπιν προσθήκης ως λογιστικής διαφοράς της αξίας των ανωτέρω ληφθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 91.100,00 €, εκδόσεως της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 20.876,86 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 22.173,31 €, δη σύνολο φόρου 43.050,17 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 16.259,17 €, πλέον (προστίμου λόγω ανακρίβειας άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.) ποσού 17.268,86 €, δη σύνολο φόρου 33.528,03 €, ενώ εξαλείφθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 9.246,00 €, κατόπιν εξωλογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων εκροών της καθόσον τα βιβλία και στοιχεία της κρίθηκαν ανακριβή και μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του Φ.Π.Α. των εικονικών φορολογικών στοιχείων.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 8.458,25 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $16.916,50 \text{ €} * 50 \% = 8.458,25 \text{ €}$.

Με τον υπ' αριθ. οριστικό προσδιορισμό προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρου 6 ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 10.476,50 €, διότι διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ως λήπτης εικονικών φορολογικών στοιχείων και το πρόστιμο προσδιορίζεται στο 50% του φόρου που εξέπεσε, ήτοι $20.953,00 \text{ €} * 50 \% = 10.476,50 \text{ €}$.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ., μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελέγχου Φ.Π.Α. και ελέγχου άρθρου 6 ν. 2523/1997 και άρθρου 79 ν. 4472/2017 της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν:

α) το υπ' αριθ. πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ & ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ (γενικά) περί ενδείξεων εικονικότητας των συναλλαγών που αφορούν την επιχορήγηση που έλαβε η προσφεύγουσα επιχείρηση μέσω ΕΣΠΑ 2007-2013 στο πλαίσιο της δράσης «Digi Content» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση»,

β) η με αριθ. πρωτ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, βάσει της οποίας, κατόπιν συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφορικά με την προμηθεύτρια της προσφεύγουσας επιχείρησης «.....» - Α.Φ.Μ., διαπιστώθηκε η ύπαρξη σοβαρών ενδείξεων εικονικότητας των συναλλαγών που διενεργήθηκαν για την λήψη επιχορήγησης στο πλαίσιο της δράσης «Digi Content» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση».

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και προστίμων. Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου, ως νέο στοιχείο προς θεμελίωση της δεκαετούς παραγραφής, η φορολογική αρχή επικαλείται την αριθ. πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας, η οποία δεν περιέχει νέα στοιχεία πέραν αυτών που περιλαμβάνονται στο αριθ. ΕΜΠ πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας. Η αρχική εντολή ελέγχου εκδόθηκε την12.2017.
- 2) Έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας στις εκθέσεις ελέγχου. Αοριστία ελεγκτικών συμπερασμάτων. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος απόδειξης της εικονικότητας. Υπαρκτές συναλλαγές. Οι συμψηφιστικές τραπεζικές κινήσεις έγιναν από την προμηθεύτρια επιχείρηση με σκοπό να απεικονιστούν ορθά φορολογικά και λογιστικά και μέσω των επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών όλες οι προηγηθείσες τραπεζικές καταθέσεις με μετρητά σε τραπεζικό λογαριασμό της προμηθεύτριας επιχείρησης.
- 3) Αρχή της χρηστής διοίκησης, της καλής πιστής, της προστατευόμενης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού

φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦ Αθ 4574/2013, ΣτΕ 127/2013, ΣτΕ 3957/2012), το ειδικό πρόστιμο του άρθρου 6 του ν.2523/1997 είχε παρακολουθηματικό χαρακτήρα σε σχέση με τη διαφορά που αφορά τον κύριο φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 και 4 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας. ... 4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος οφείλεται ...β) σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ 2 του άρθρου 68 ν.2238/94, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή..... Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 και 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου. 2.

Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον: α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής, β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου, γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιοδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή. Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για φορολογικές χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή υποχρεώσεις για τις οποίες έως την 31.12.2013 έχουν εκδοθεί οριστικά φύλλα ελέγχου ή οριστικές πράξεις προσδιορισμού ή καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου, τέλους ή εισφοράς ή εκκαθαριστικά σημειώματα ή οποιαδήποτε άλλη συναφής πράξη, ως νέο στοιχείο, κατά την έννοια του άρθρου 25 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, θεωρείται οποιοδήποτε στοιχείο δεν τελούσε σε γνώση της αρμόδιας για τον τακτικό (οριστικό) έλεγχο φορολογικής αρχής, κατά το χρόνο διενέργειάς του».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1191/2017 κοινοποιείται η υπ' αριθ. 265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι: «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσας δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσας δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει

να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεως της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. ».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1125/2004 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθ. 327/04 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. περί εφαρμογής των διατάξεων για έκδοση συμπληρωματικών φύλλων ελέγχου ή πράξεων και στην οποία αναφέρεται ότι: «Με την πιο πάνω γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε ομόφωνα δεκτό ότι σε περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί αρχικό φύλλο ελέγχου (στην έννοια αυτού περιλαμβανομένου και του οριστικοποιηθέντος δια συμβιβασμού ή φύλλου ειλικρινούς δηλώσεως κλπ) ή πράξη, προκειμένου περί Φ.Π.Α., εντός του κανονικού χρόνου παραγραφής, δεν μπορούν να εκδοθούν και κοινοποιηθούν νομίμως συμπληρωματικά φύλλα ελέγχου ή πράξεις κατά τις διατάξεις των άρθρων 68 παράγρ. 2, περίπτ. β' του Ν. 2238/1994 και 49, παράγρ. 3 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, την με αύξοντα αριθμό εμπρόθεσμη αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή, από το σύστημα TAXIS και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, την με αύξοντα αριθμό εμπρόθεσμη αρχική εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία ελέγχου αποτέλεσε καταρχάς το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ πληροφοριακό δελτίο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΚΕΝΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ με το οποίο προέκυψαν ενδείξεις εικονικότητας των συναλλαγών της προσφεύγουσας με

την επιχείρηση «.....», βάσει των οποίων έλαβε επιχορήγηση η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της δράσης, «Digi Content» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση» για τη δράση «Ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στον τομέα του ψηφιακού ευρυζωνικού περιεχομένου» ύψους 80.000,00 €. Κατόπιν αυτού του πληροφοριακού δελτίου εκδόθηκε η με αριθ. εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για διενέργεια μερικού ελέγχου επιτόπιου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις με περίοδο ελέγχου την 01/01/2013-31/12/2013.

Εν συνεχεία περιήλθε σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ (αριθ. εισερχ.) η από11.2019 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ η οποία ανέφερε ότι προέκυπταν σοβαρές πλέον ενδείξεις εικονικότητας για εννέα (9) τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 73.550,00 € στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και για δεκαέξι (16) τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ., συνολικής καθαρής αξίας 91.100,00 € στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 (που παρατίθεντο αναλυτικά) με αντισυμβαλλόμενη την προσφεύγουσα, κατόπιν συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ειδικότερα το Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προέβη με την με αριθ. .../2018 έκθεση κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων, στην κατάσχεση των τιμολογίων που εντάχθηκαν στο αίτημα ολοκλήρωσης της επένδυσης στο πλαίσιο της δράσης «Ενίσχυση επιχειρήσεων για την υλοποίηση επενδύσεων στον τομέα του ψηφιακού ευρυζωνικού περιεχομένου» εκδόσεως της επιχείρησης «.....», Α.Φ.Μ. Περαιτέρω ελέγχθηκαν το βιβλίο εσόδων-εξόδων των χρήσεων 2011 και 2012 της προσφεύγουσας, τρία ιδιωτικά συμφωνητικά συνεργασίας με την επιχείρηση «.....» και η απόφαση αναδοχής και έγκρισης αίτησης – όρων υλοποίησης για την επιχορήγηση, αίτημα τροποποίησης πράξης και αίτημα ολοκλήρωσης πράξης. Ακολούθως πραγματοποιήθηκε επεξεργασία του τρόπου αποπληρωμής των τιμολογίων και του εταιρικού λογαριασμού της προσφεύγουσας που τηρείται στην ... ΤΡΑΠΕΖΑ. Παρασχέθηκαν στοιχεία από την Κοινωνία της Πληροφορίας σχετικά με την αναλογούσα επιχορήγηση, και ενημερώθηκε η φορολογική αρχή ότι έχει εκδοθεί απόφαση απένταξης και δημοσιονομικής διόρθωσης και εκκρεμεί απόφαση και ανάκτηση επιχορήγησης. Βάσει των ανωτέρω υπήρξε τροποποίηση της εντολής ελέγχου με αριθ. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ η οποία επεκτάθηκε και στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2011-31/12/2011 και 01/01/2012-31/12/2012 συμπεριλαμβάνοντας ως είδη φορολογίας τον έλεγχο ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, καθώς και τον έλεγχο εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου η από11.2019 πληροφοριακή έκθεση του Σ.Δ.Ο.Ε. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ αποτελεί το νέο συμπληρωματικό στοιχείο του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994, του άρθρου 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 4174/2013 καθιστώντας δεκαετές το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει πρόστιμο Κ.Β.Σ. και φόρο εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 έως τις 31.12.2022 και για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 έως τις 31.12.2023 με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997 και της παραγράφου 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994.

Επειδή, ωστόσο ελλείπει έκδοσης αρχικών φύλλων ελέγχου, αναφορικά με το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμο Φ.Π.Α. για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000 περί πενταετούς παραγραφής σε συνδυασμό με την ΠΟΛ. 1125/2004 και ως εκ τούτου έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής κατά την 31/12/2017 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 και κατά την 31/12/2018 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012.

Κατά συνέπεια, κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων Κ.Β.Σ. και φόρου εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 στις το σχετικό δικαίωμα του δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και προστίμου Φ.Π.Α. γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. ...»

Επειδή, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την

έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του ΠΔ 186/1992: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.»

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μὲν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη

επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων και ο προσδιορισμός του προστίμου Κ.Β.Σ. αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπειριστατωμένα στην από έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, στην οποία καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ

Ειδικότερα, με το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/....08.2019 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ προς την Κοινωνία της Πληροφορίας ζητήθηκε ενημέρωση σχετικά με την νομιμότητα λήψης επιχορήγησης στα πλαίσια της δράσης «Digi Content» του επιχειρησιακού προγράμματος «Ψηφιακή Σύγκλιση». Η Κοινωνία της Πληροφορίας με το με αριθ. ΕΜΠ έγγραφό της, αναφέρει ότι έχει καταβληθεί η αναλογούσα επιχορήγηση και έχει εκδοθεί απόφαση απένταξης και δημοσιονομικής διόρθωσης και εκκρεμεί απόφαση για ανάκτηση της επιχορήγησης.

Περαιτέρω προέκυψε ότι η εξόφληση των τιμολογίων πραγματοποιήθηκε ως κάτωθι:

ΑΡΙΘ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ	ΠΟΣΟ	ΤΡΟΠΟΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ
.....		10.000,00 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ
.....		2.460,00 €	ΜΕΤΡΗΤΑ
.....		246,00 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ
.....		20.602,50 €	ΜΕΤΑΦΟΡΑ
.....		8.610,00 €	ΜΕΤΑΦΟΡΑ
.....		1.869,60 €	ΜΕΤΡΗΤΑ
.....		2.496,90 €	ΜΕΤΡΗΤΑ
.....		48.728,00 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ
.....		32.300,00 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ
.....		76.313,50 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΣΤΗΝ
ΣΥΝΟΛΟ		203.626,50 €	

Από τον έλεγχο και επεξεργασία του εταιρικού λογαριασμού της προσφεύγουσας που τηρείται στην ΤΡΑΠΕΖΑ προέκυψαν τα κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	Χ/Π	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	3.690,00 €	Π	4.206,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	32.000,00 €	Π	36.206,43 €
.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	35.690,00 €	Χ	516,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.460,00 €	Π	2.976,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	10.578,00 €	Π	13.554,43 €
.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	13.038,00 €	Χ	516,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	20.000,00 €	Π	20.516,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	12.300,00 €	Π	32.816,43 €
.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	32.300,00 €	Χ	516,43 €
.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	77.490,00 €	Π	78.006,43 €
.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	76.313,50 €	Χ	1.692,93 €

Βάσει του ανωτέρω πίνακα προκύπτει ότι πριν την πληρωμή του οφειλομένου ποσού στην «.....», πιστώνονται στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας ποσά ίσης αξίας, με περιγραφή συναλλαγής «ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ». Η ΤΡΑΠΕΖΑ με το με αριθ. πρωτ. έγγραφό της προς το Σ.Δ.Ο.Ε. ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ, ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι τα χρήματα που πιστώνονταν στον ως άνω λογαριασμό προέρχονταν από λογαριασμό της προμηθεύτριας εταιρίας, δηλαδή της «.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ικανά στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών και την καλοπιστία της ως λήπτριας (που εξετάζεται μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», ΑΦΜ και ειδικότερα

την **επικύρωση** α) του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 και του υπ' αριθ. οριστικού προσδιορισμού προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και β) των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ

και την **ακύρωση** α) των υπ' αριθ. και οριστικών διορθωτικών προσδιορισμών Φ.Π.Α. διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα και β) των υπ' αριθ. και οριστικών προσδιορισμών προστίμων Φ.Π.Α. (άρθρου 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο	29.420,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

Πρόστιμο	36.440,00€
----------	------------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011)

Διαφορά φόρου	14.670,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	15.581,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	30.251,00€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012)

Διαφορά φόρου	20.750,69€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	22.039,30€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	42.789,99€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	20.876,86€	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	22.173,31€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	43.050,17€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Διαφορά φόρου	16.259,17€	0,00€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	17.268,86€	0,00€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	33.528,03€	0,00€
Εξάλειψη πιστωτικού υπολοίπου	9.246,00€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	8.458,25€	0,00€

Υπ' αριθ. οριστικός προσδιορισμός προστίμου Φ.Π.Α. (άρθρο 6 του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 79 του ν. 4472/2017) διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πρόστιμο	10.476,50€	0,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.